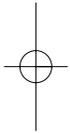
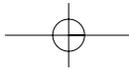


LA ACTIVIDAD FORESTAL Y SUS IMPUESTOS EN LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

GUÍA PARA EL PROPIETARIO FORESTAL





AUTORES:

Luis Enrique López Hernández
(abogado, letrado-asesor de Foresna - Zurgaia)

Luis Miguel Andueza
Iñaki Galarza
(socios consultores de G.L Asesores)

COORDINADOR:

Antonio Astrain
(Ing. Tec. Forestal de Foresna – Zurgaia)

EDITA:

Asociación Forestal de Navarra, FORESNA - ZURGAIA

ISBN:

???



PRESENTACIÓN

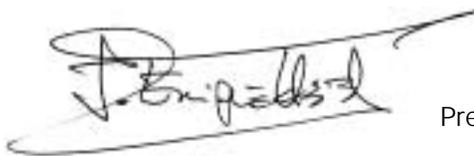
Con motivo del Programa Europeo Eurosilvasur (Proyectos RECITE II), dirigido a potenciar el sector forestal en las regiones del marco Atlántico en el que han participado además de Navarra, las regiones de País Vasco y Galicia en España, Centro y Norte de Portugal y Aquitania y Poitou- Charentes en Francia, la Asociación Forestal de Navarra FORESNA – ZURGAIA ha querido aprovechar esta acción para realizar un estudio de los diferentes impuestos que gravan la actividad forestal.

Fruto de este estudio, realizado por Luis Miguel Andueza e Iñaki Galarza, socios consultores de G.L Asesores y Luis Enrique López Hernández, abogado, letrado-asesor de Foresna, ha surgido esta guía de la fiscalidad forestal en Navarra que se enmarca dentro de los objetivos de la Acción IV de dicho Programa, encaminada a la mejora de la financiación forestal.

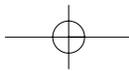
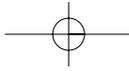
Pretendemos que de una forma clara y rigurosa, dirigida fundamentalmente al propietario forestal, se conozcan los diferentes impuestos que gravan los elementos de la actividad forestal (rendimientos, tratamiento de las subvenciones en el IRPF, transmisiones de la finca forestal, tipos de IVA aplicables, etc).

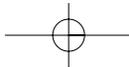
Esta guía está cerrada en septiembre de 2.002; para futuras modificaciones, es intención de Foresna, editar dichas actualizaciones a través de los medios de que ésta dispone (nuevas ediciones, revista "Navarra Forestal", página web, etc.). Por ello os pedimos que dirijáis a la Asociación todos vuestros comentarios y sugerencias para dichas actualizaciones.

Esperamos que esta guía os sea útil, potencie vuestra labor, y sea beneficiosa para el sector forestal.

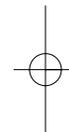
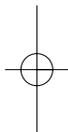


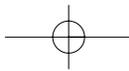
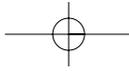
Enrique Usechi
Presidente de Foresna Zurgaia





1. INTRODUCCIÓN	7
2. IMPUESTOS A PAGAR POR EL HECHO DE EJERCER LA ACTIVIDAD FORESTAL	11
2.1. Impuesto sobre actividades económicas	11
2.2. Tasas y precios públicos relacionados con la actividad forestal	12
3. TRIBUTACIÓN SOBRE ELEMENTOS PATRIMONIALES RELACIONADOS CON EL EJERCICIO DE LA ACTIVIDAD FORESTAL	17
3.1. Contribución territorial.	17
3.2. Impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas	24
4. TRIBUTACIÓN SOBRE EL RESULTADO DE LA ACTIVIDAD	29
4.1. Determinación del beneficio o pérdida de la actividad forestal	29
4.2. Impuesto sobre la renta de las personas físicas	30
4.3. Impuesto sobre sociedades	38
5. IMPUESTOS DE LA ACTIVIDAD CORRIENTE	47
5.1. Impuesto sobre el Valor Añadido	47
5.1.1. Generalidades	47
5.1.2. Régimen especial para la agricultura, ganadería, Explotaciones forestales y pesca	51
5.1.3. Régimen especial simplificado	55
5.2. Impuesto especial sobre hidrocarburos	55
6. TRANSMISIÓN DE LA EXPLOTACIÓN FORESTAL O DEL TERRENO FORESTAL	57
6.1. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas.	57
6.2. Impuesto sobre sucesiones y donaciones.	61





1. INTRODUCCIÓN

En virtud de su régimen foral, Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen fiscal. Esta potestad ha sido históricamente ejercida por la Comunidad Foral, teniendo su reflejo en el presente ordenamiento jurídico en la **Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra**¹.

Las relaciones tributarias entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, se ordenan y regulan por el Convenio Económico -aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre-, objeto de modificación posterior por el Acuerdo de Modificación del Convenio Económico suscrito por el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por el pleno del Parlamento de Navarra, de fecha 10 de diciembre de 1997.

En el ejercicio de dichas competencias, Navarra ha legislado con profusión y abundancia, regulando la fiscalidad aplicable en Navarra, dentro de los parámetros fijados en el Convenio Económico, y siguiendo la estructura y denominación, sustancialmente, de los impuestos vigentes en el territorio español.

¹Artículo 45.

1. En virtud de su régimen foral, la actividad tributaria y financiera de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico.

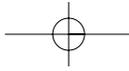
2. En los Convenios Económicos se determinarán las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado señalando la cuantía de las mismas y el procedimiento para su actualización, así como los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado.

3. Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico que deberá respetar los principios contenidos en el Título Preliminar del Convenio Económico de 1969, así como el principio de solidaridad a que se refiere el artículo 1 de esta Ley Orgánica.

4. Dada la naturaleza paccionada de los Convenios Económicos, una vez suscritos por el Gobierno de la nación y la Diputación, serán sometidos al Parlamento Foral y a las Cortes Generales para su aprobación mediante ley ordinaria.

5. La Deuda Pública de Navarra y los títulos-valores de carácter equivalente emitidos por la Comunidad Foral tendrán a todos los efectos la consideración de fondos públicos. El volumen y características de las emisiones se establecerá en coordinación con el Estado, conforme a lo que se determina en el artículo 67 del presente Amejoramiento.

6. Una ley foral regulará el patrimonio de Navarra y la administración, defensa y conservación del mismo.



Esta similitud de regulación con el resto del estado, no impide que la legislación Navarra ofrezca peculiaridades y diferencia de tratamiento con la legislación estatal. Y es por ello, que esta guía se ha planteado como un análisis de la fiscalidad forestal navarra. Es cierto que existen trabajos como el editado por la Asociación Forestal de Valladolid, "Guía Fiscal de la Actividad Forestal", de la Catedrática D^a Manuela Vega Herrero, de gran calidad y profundidad, y al que desde aquí queremos felicitar y agradecer por sus ideas y aportaciones, incluidas en la presente guía, pero que analizan dicha fiscalidad de la actividad forestal únicamente desde una perspectiva estatal, de acuerdo con los textos normativos comunes, y sin analizar la particularidad de la regulación fiscal navarra.

Existente dicha carencia, los autores nos hemos propuesto elaborar una guía que analice los diferentes impuestos y tributos existentes en la regulación Navarra y que inciden en la actividad forestal. Se ha buscado por ello, analizar dichos impuestos desde una perspectiva forestal, es decir, estudiar la actividad forestal como objeto impositivo, buscando las peculiaridades que pudieran existir, así como los beneficios fiscales específicos que le son aplicables. El concepto actividad se entiende en un sentido amplio; no sólo referido a la actividad propiamente dicha, sino a los elementos patrimoniales que van unidos a la misma.

Por ello, han sido objeto de esta guía, no solo los impuestos que gravan los rendimientos de la actividad forestal -IRPF y Sociedades- o del tráfico forestal -IVA- o de la mera actividad -Impuesto sobre Actividades Económicas-, sino también los impuestos que gravan la propiedad forestal, necesaria para el ejercicio de dicha actividad, así como los impuestos que gravan la transmisión, tanto intervivos como mortis causa, de dicha explotación o propiedad forestal -Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones-.

No es propósito de esta guía analizar todos los casuismos y particularidades que se derivan de la legislación fiscal aplicada a la actividad forestal. Esto sería, cuanto menos, pretencioso y a la larga



haría inviable esta guía al hacerla farragosa y poco práctica. Por ello, hemos de decir que la misma no va dirigida al asesor fiscal o especialista tributario, sino que **su destino es el propietario y gestor forestal**, el cual después de su lectura, puede tener una visión general y sencilla, pero a la vez completa, del fenómeno tributario aplicable a su actividad.

Para la aplicación al caso concreto y particularizado, se ha de recurrir a dicho profesional, que es el que dará una respuesta específica para ese caso particular, considerando todas las circunstancias y peculiaridades del mismo, difícilmente incluíbles en un texto con una visión generalista. Estamos abiertos, por tanto, a que, a través de la Asociación Forestal de Navarra, Foresna Zurgaia, se nos comuniquen dichos casos particulares y las consultas puntuales que se pudieran suscitar.

Es objetivo de los autores el que esta guía sea dinámica, es decir, partiendo de la consustancial adaptabilidad y variabilidad de las normas tributarias, se pretende que cuando se produzcan estas modificaciones, se editen las mismas modificando o completando lo inicialmente expresado en la guía. Por ello, estamos abiertos también a todas las posibles sugerencias o comentarios que sirvan, finalmente, para mejorar este trabajo.

No se puede olvidar, por otra parte, la conjugación competencial que la Comunidad Foral de Navarra tiene tanto sobre el régimen tributario, como sobre el régimen de montes y de espacios naturales protegidos ².

² "Artículo 50.

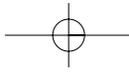
1. Navarra, en virtud de su régimen foral, tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias:

c) Pastos, hierbas y rastrojeras.

d) Espacios naturales protegidos y tratamiento especial de zonas de montaña, de acuerdo con la legislación básica del Estado.

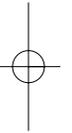
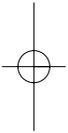
e) Montes cuya titularidad pertenezca a la Comunidad Foral o a los Municipios, Concejos y demás entidades administrativas de Navarra.

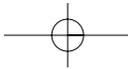
2. Corresponde asimismo a Navarra el desarrollo legislativo y la ejecución de la legislación básica del Estado en materia de montes de propiedad de particulares."



Dicha conjugación debe ser fructífera, de tal modo que entre ambas haya una coordinación que permita favorecer fiscalmente la actividad forestal desde su consideración como recurso de interés común y que debe ser objeto de conservación, fomento y protección.

Por ello, desde estas líneas se hace un llamamiento, tanto al Departamento de Economía y Hacienda, como a la Sección de Montes del Departamento de Medio Ambiente del Gobierno de Navarra, para que aprovechen dichas competencias en orden a coordinar esfuerzos para una mejor fiscalidad forestal y un mejor desarrollo del sector.





2. IMPUESTOS A PAGAR POR EL HECHO DE EJERCER LA ACTIVIDAD FORESTAL

2.1. Impuesto sobre Actividades Económicas

Toda persona –física o jurídica- que desee empezar a realizar una actividad con la que pretenda obtener un beneficio, ganar dinero, debe pagar un impuesto a la autoridad del municipio donde quiera realizar esa actividad. En nuestra Comunidad Foral este hecho viene recogido legalmente en la Ley Foral 2/1995 de 10 de marzo, **Ley de Haciendas Locales de Navarra** en sus artículos 146 a 158. Según el artículo 146 apartado 1, “el mero ejercicio en territorio de la Comunidad Foral de Navarra, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del impuesto” es motivo para pagar este impuesto, es, como se llama técnicamente, el **hecho imponible**, la situación que origina la obligación de contribuir.

Esta obligación de contribuir, en lo referente a este impuesto, es anual –independientemente de que los Ayuntamientos lo cobren de una sola vez o en dos cuotas semestrales, tres cuatrimestrales, cuatro trimestrales, etc.-.

¿Cómo afecta este impuesto a la actividad forestal? La respuesta la podemos encontrar leyendo el apartado 2 de este mismo artículo donde dice: “Se consideran, a los efectos de este impuesto, actividades empresariales las ganaderas cuando tengan carácter independiente, las mineras, industriales, comerciales y de servicio. **No tienen**, por consiguiente, **tal consideración** las actividades agrícolas, las ganaderas dependientes y **las forestales**, no constituyendo hecho imponible por el impuesto ninguna de ellas”.

Así pues, **la actividad forestal**, la explotación forestal, no tiene consideración de actividad empresarial y por tanto **no tributa por el Impuesto de Actividades Económicas**. No confundir esta actividad con las de servicios forestales que engloban los prestados por personas o Entidades distintas de los titulares de las explotaciones y que normalmente se realizan en la misma explotación forestal tales como lucha contra plagas, defensa contra incendios, etcétera.



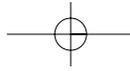
Estos servicios sí son considerados actividad empresarial y sí están sujetos al Impuesto de Actividades Económicas.

De hecho podemos encontrar recogida esta actividad de servicios forestales en el Anexo I de la Ley Foral 7/1996, Ley de Tarifas e Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, de 28 de mayo, en la Sección primera –Actividades Empresariales-, División 9 –Otros Servicios-, Agrupación 91. A esta actividad de servicios se la reconoce en el epígrafe 1.912.0 “Servicios Forestales” y sin embargo la de explotación forestal, actividad forestal propiamente dicha, no está recogida en ningún epígrafe de esta Ley porque, como ya hemos comentado, no se considera actividad empresarial.

2.2. Tasas y precios públicos relacionados con la actividad forestal

El ejercicio de la actividad forestal está sujeto a un control administrativo derivado de la legislación forestal, cuyo correlativo es el establecimiento de tasas por la prestación de dichos servicios públicos. Estas tasas han sido reguladas, para el caso de las derivadas de la intervención de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y de sus Organismos Autónomos por la **Ley Foral 7/2001, de 27 de marzo**, siendo los Ayuntamientos los que a través de sus ordenanzas fiscales, establecen las suyas propias.

Las **tasas** son tributos cuyo **hecho imponible** consiste en la **utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público**, en la **prestación de servicios** o en la **realización de actividades en régimen de Derecho Público** que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, **cuando** se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes: que la **solicitud** o recepción de los servicios o actividades **sea obligatoria para el administrado y que el servicio o actividad no se preste o realice por el sector privado**. Se considerará obligatoria la solicitud cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias y cuando los bienes, servicios o actividades sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.



Tal es el caso de los aprovechamientos forestales, en que la **Ley Foral 13/1990 de Protección y desarrollo del Patrimonio Forestal de Navarra**, establece en su artículo 55.3 que “En todo caso, **corresponde a la Administración Forestal el señalamiento del arbolado y el reconocimiento del monte**, fijar las condiciones técnicas para la correcta ejecución de las operaciones inherentes al aprovechamiento y dictar las medidas para favorecer la regeneración del arbolado.”, estableciendo el artículo 82.5 del **Reglamento de Montes de Navarra que “la autorización del aprovechamiento forestal solicitado, cuya comunicación tendrá la consideración de Licencia de Corta, se realizará, previo pago por el solicitante de las tasas legalmente establecidas”**.

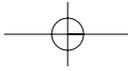
Dichas tasas **se devengan** en el **momento de la prestación del servicio**, aunque serán exigidas en el momento de iniciación del expediente que se incoe para la realización del servicio o la ejecución del trabajo.

El **sujeto pasivo** de la tasa es aquella persona física o jurídica a las que se presten los servicios o para las que se ejecuten los trabajos de marcación o señalamiento (artículo 81).

Están **exentos** del pago de esta tasa, la Administración de la Comunidad Foral, los Entes Locales de Navarra, el Estado y los demás entes públicos territoriales o institucionales.

Las tarifas de las tasas se ajustan al siguiente cuadro:

	Ptas/m3	Euros/ m3
1 En montes de propiedad particular.		
1.1. Maderas:		
a). Para los señalamientos:		
- Los primeros 10 m ³ :	60	0,36
- De 11 a 50 m ³ :	50	0,30
- De 51 a 200 m ³ :	40	0,24
- Los que excedan de 200 m ³ :	30	0,18
b). Para las contadas en blanco ³ :	75 por 100 del señalamiento	75 por 100 del señalamiento
c). Para los reconocimientos finales ⁴ :	50 por 100 del señalamiento	50 por 100 del señalamiento
1.2. Leñas:		
a). Para los señalamientos:	10	0,06
b). Para los reconocimientos finales :	75 por 100 del señalamiento	75 por 100 del señalamiento
2 En montes comunales⁵.		
2.1. Maderas:		
a). Para los señalamientos:		
- Los 10 primeros m ³ :	30	0,18
- Entre 11 y 50 m ³ :	25	0,15
- Entre 51 y 200 m ³ :	20	0,12
- Los que excedan de 200 m ³ :	15	0,09
b). Para las contadas en blanco ³ :	75 por 100 del señalamiento	75 por 100 del señalamiento
c). Para los reconocimientos finales ⁴ :	50 por 100 del señalamiento	50 por 100 del señalamiento
2.2. Leñas:		
a). Señalamientos:	5	0,03
b). Para los reconocimientos finales:	50 por 100 del señalamiento	50 por 100 del señalamiento
3 Entrega de toda clase de aprovechamientos:	0,25 por 100 de la tasación	0,25 por 100 de la tasación



Ejemplo de aplicación del Sistema de Tasas del Departamento de Medio Ambiente

Propietario forestal que realiza un aprovechamiento forestal de haya en el que el personal de Montes al señalar el arbolado que va a ser apeado, realiza una cubicación del mismo estimando un volumen de 245 m³. La tasa correspondiente a dicho señalamiento y cubicación será la siguiente:

- Primeros 10 m³ (0,36 € x 10):3,6 €.
- De 11 m³ a 50 m³ (0,30 x 39):11,7 €.
- De 51 m³ a 200 m³ (0,24 x 149):35,76 €.
- Los que excedan de 200 m³ (0,18 x 45): 8,1 €.

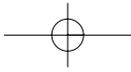
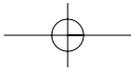
Dicho propietario habrá de abonar al Departamento de Medio Ambiente del Gobierno de Navarra, la cantidad de 59,16 €, debiendo realizar dicho Departamento la correspondiente Carta de Pago.

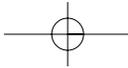
³ La contada en blanco se refiere a la cubicación y valoración de la madera realizada una vez cortados los árboles y en cargadero.

⁴ Los reconocimientos finales son aquellos que realiza el guarderío o personal de campo, después de la ejecución del aprovechamiento en orden a comprobar si ésta ha sido correcta o no y si han existido daños que deban ser reparados o indemnizados.

⁵ Aunque como se ha dicho, las entidades locales están exentas sobre la base del artículo 11 de la Ley Foral de Tasas, la misma Ley Foral regula las tasas para actuaciones en montes comunales.







3. TRIBUTACIÓN SOBRE ELEMENTOS PATRIMONIALES

RELACIONADOS CON EL EJERCICIO DE LA ACTIVIDAD FORESTAL

El ejercicio de la actividad forestal exige la utilización de una serie de elementos de forma permanente que pueden ser objeto de tributación, fundamentalmente la Contribución Territorial y el Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

3.1. Contribución Territorial.

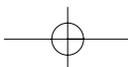
Las explotaciones forestales se asientan sobre terrenos que se ven afectados a la Contribución Territorial, tanto por el hecho de su propiedad, como por el hecho de ser titular de un derecho real de usufructo o superficie.

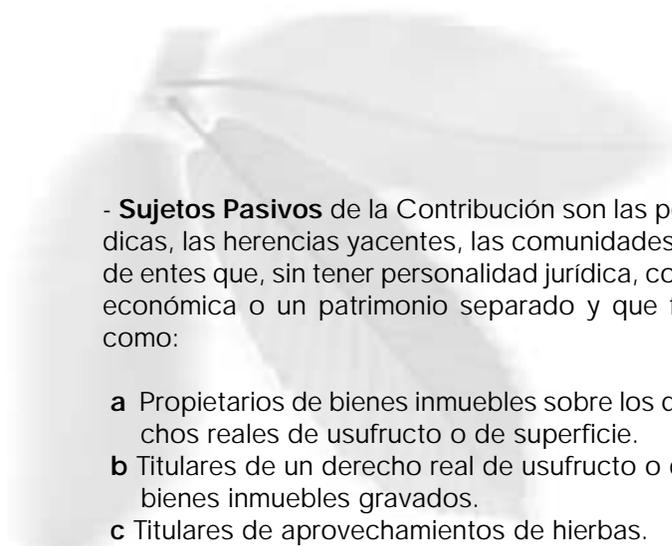
Definición de la Contribución Territorial: Es un impuesto de carácter directo, real, de titularidad municipal ya que la gestión corresponde a los Ayuntamientos, obligatorio, de periodicidad semestral al ser el período impositivo de seis meses naturales, que grava el valor de los bienes inmuebles.

Aparece regulado en la **Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo de Haciendas Locales de Navarra**, artículos 133 a 145, siendo los Ayuntamientos los que a través de las Ordenanzas Fiscales desarrollan distintos elementos relativos tanto al concreto tipo de gravamen, como a elementos relacionados con la gestión del impuesto.

Los elementos de la Contribución Territorial son los siguientes:

- **El Hecho Imponible** está constituido por cualquiera de las siguientes causas:
 - La **Propiedad** de bienes inmuebles, rústicos o urbanos, situados en el término municipal de la imposición.
 - La **titularidad** de un **derecho real de usufructo, de superficie o de hierbas** sobre dichos inmuebles.
 - La **titularidad** de una **concesión administrativa** sobre dichos bienes o sobre los servicios públicos a los que estén afectados.





- **Sujetos Pasivos** de la Contribución son las personas físicas o jurídicas, las herencias yacentes, las comunidades de bienes, y el resto de entes que, sin tener personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado y que figure en el catastro como:

- a Propietarios de bienes inmuebles sobre los que no recaigan derechos reales de usufructo o de superficie.
- b Titulares de un derecho real de usufructo o de superficie sobre bienes inmuebles gravados.
- c Titulares de aprovechamientos de hierbas.
- d Titulares de una concesión administrativa sobre bienes inmuebles o sobre los servicios públicos a los que se hallen afectos.

- En cuanto a la **Base imponible**, ésta se constituye por el valor catastral de los bienes inmuebles. Este valor es el que aparece en el Catastro, y en ningún caso puede ser mayor que el valor de mercado.

Es importante de cara a la gestión de la Contribución, que el **Catastro** esté correctamente realizado. Por ello se ha de comunicar al Ayuntamiento en donde esté el bien, todas las modificaciones que se produzcan en los bienes entre las que destacan:

- Modificaciones de naturaleza física: nuevas construcciones, ampliación, rehabilitación, y demolición total o parcial de los inmuebles. No se consideran variaciones las obras o reparaciones para la conservación o mantenimiento, ni las que afecten a características ornamentales o decorativas.
- Modificaciones de naturaleza económica: las que implican cambio de uso como puede ser el cambio de cultivo o aprovechamiento.
- Modificaciones jurídicas: cambios de titularidad por herencia, compraventa,... nacimiento o extinción de derechos de usufructo, superficie,...etc.

También es importante comunicar al Ayuntamiento los errores, omisiones y defectos que se detecten en el catastro.

- La **cuota del impuesto** es el resultado de aplicar a la base imponible el **tipo de gravamen**. Este tipo de gravamen está fijado por la Ley mediante una horquilla:

- Para bienes de naturaleza urbana: entre el 0,10 y 0,50 por 100.
- Para bienes de naturaleza rústica: entre el 0,10 y 0,80 por 100.

Siendo los Ayuntamientos los que, mediante las Ordenanzas Fiscales, concretan el porcentaje exacto a aplicar.

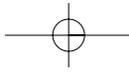
- Es importante, de cara a la tributación, ya que como vimos anteriormente, se establecen distintos tipos de gravamen, distinguir y precisar las **clases de bienes inmuebles** para saber cuál es **urbano**, y cuál es **rústico**, distinción importante en la actividad forestal.

El artículo 135 de la Ley de Haciendas Locales, establece una definición de Bien Inmueble al considerar como tal a efectos de la Contribución Territorial, "las unidades inmobiliarias contenidas en el Registro Fiscal de la Riqueza Territorial de Navarra" es decir, lo que en las Cédulas Parcelarias aparece como finca con número de polígono y parcela o subparcela. Posteriormente la ley distingue las unidades inmobiliarias de naturaleza urbana y las unidades inmobiliarias de naturaleza rústica, mediante un sistema de exclusión residual, es decir, define los bienes de naturaleza urbana con cierta precisión, estableciendo como rústicos todos aquellos no considerados de naturaleza urbana en las definiciones anteriores.

Son bienes de **naturaleza urbana**:

a El **suelo** clasificado como **urbano** o **urbanizable** en la normativa urbanística -Planes Municipales, Normas Subsidiarias,...etc.

b Los **terrenos** que cuenten con **acceso rodado, abastecimiento de agua, evacuación** de aguas y suministro de **energía eléctrica**, y los que estén **ocupados** por **edificaciones** en al menos la mitad de su superficie.



c Los terrenos **fraccionados** en contra de la legislación agraria si dicho fraccionamiento desvirtúa su uso agrario.

d Las **construcciones**, considerando como tales, los edificios, sean cuales sean los materiales de construcción, el lugar en que se encuentren, el tipo de suelo en el que estén, y el uso a que se destinen.

Son bienes de **naturaleza rústica**:

1. Los **terrenos no** considerados como **urbanos**.

1.1. Las **casetas** o cobertizos de **pequeña entidad**, construidos con materiales ligeros y poco duraderos, **utilizados en explotaciones** agrícolas, ganaderas o **forestales**.

- Destaca en cuanto a la actividad forestal la existencia de una serie de **exenciones**.

- De naturaleza **permanente**:

- a. **Montes poblados con especie de crecimiento lento** de titularidad público o privada, cuyo destino **principal** -no exclusivo, por tanto, permitiéndose otros aprovechamientos- sea la **madera** o el **corcho**, y la densidad del arbolado sea la normal de la especie que se trate.

Esta exención es permanente y objetiva, es decir, se aplica si el monte está poblado con las especies forestales a que la norma hace referencia. Dichas especies son las que establece el Anexo 1,2 y 3 del Real Decreto 152/1996, del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.



ANEXO 1

Especies arbóreas cuya plantación tenga como fin principal la producción de madera a un plazo mayor de quince años

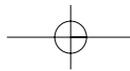
Nombres vulgares	Nombres científicos
Pino silvestre	<i>Pinus sylvestris</i> L.
Pino negro	<i>Pinus uncinata</i> Mill. ⁽¹⁾ .
Pino laricio, albar	<i>Pinus nigra</i> Arn.
Pino negral, rodeno	<i>Pinus pinaster</i> Ait. ⁽¹⁾ .
Pino piñonero	<i>Pinus pinea</i> L. ⁽¹⁾ .
Pino carrasco	<i>Pinus halepensis</i> Mill. ⁽¹⁾ .
Pino canario	<i>Pinus canariensis</i> Swett.
Pino de Monterrey, insignis	<i>Pinus radiata</i> D. don.
Ciprés	<i>Cupressus</i> sp.
Cedro	<i>Cedrus</i> sp.
Alerce	<i>Larix</i> sp.
Roble americano	<i>Quercus rubra</i> .
Pseudosuga	<i>Pseudotsuga</i> sp.
Abeto rojo	<i>Picea excelsa</i> Lam.
Plátano	<i>Platanus</i> sp.
Falsas acacias	<i>Robinia</i> sp, <i>Gleditschia</i> sp, <i>Shapora</i> sp.

⁽¹⁾ Estas especies, cuando tengan como fin la restauración o la creación de ecosistemas forestales, se considerarán a todos los efectos como especies del anexo 2.

ANEXO 2

Especies arbóreas y arbustivas cuya plantación tenga como fin principal la restauración o la creación de masas forestales permanentes

Nombres vulgares	Nombres científicos
Abeto	<i>Abies alba</i> Mill.
Álamo blanco	<i>Populus alba</i> L.
Álamo negro	<i>Populus nigra</i> L.
Álamo temblón	<i>Populus trémula</i> L.
Sauce	<i>Salix alba</i> L., <i>fragilis</i> L.
Abedul	Bétula péndula Roth.
Aliso, Humero	<i>Alnus glutinosa</i> (L.) Gaertn.
Olmo	<i>Ulmus minor</i> Mill., <i>U. montana</i> With., <i>U. pumilla</i> L.
Almez, Latonero	<i>Celtis australis</i> L.
Arce	<i>Acer pseudoplatanus</i> L., <i>A. platanoides</i> L., <i>A. campestre</i> L.
Tilo	<i>Tilia platyphyllos</i> Scop., <i>T. cordata</i> Mill.
Fresnos	<i>Fraxinus excelsior</i> L., <i>F. angustifolia</i> Vahl.
Acebuché	<i>Olea europaea</i> L.
Palmeras, Palmas	<i>Phoenix dactylifera</i> L., <i>P. canariensis</i> Hort.
Enebro	<i>Juniperus communis</i> L., <i>J. oxycedrus</i> L.
Avellano	<i>Corylus avellana</i> L.
Castaño y variedades	<i>Castanea sativa</i> Mill.
Laurel	<i>Laurus nobilis</i> L.
Serbales, Mostajos	<i>Sorbus aucuparia</i> L., <i>S. torminalis</i> Crantz., <i>S. aria</i> Crantz.
Cerezos silvestres	<i>Prunus avium</i> L., <i>P. padus</i> L., <i>P. mahaleb.</i> , <i>P. Lusitanica</i> L.
Cinamono, Agriaz	<i>Melia azederach</i> L.
Cornicabra	<i>Pistacia therebintus</i> L.
Fayal-brezal	<i>Myrica faya</i> y <i>Erica arbórea</i> .
Boj	<i>Buxus sempervirens</i> L.



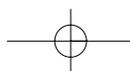
Nombres vulgares	Nombres científicos
Pinsapo	Abies pinsapo Boiss.
Haya	Fagus sylvatica L.
Roble	Quercus robur L., Q. petraea (Matts) Liebl.
Rebollo, Melojo	Quercus pyrenaica Will.
Quejigo	Quercus lusitanica Will., Q. faginea Lamk.
Alcornoque	Quercus suber L.
Encina	Quercus ilex L.
Taray	Tamarix gallica L., T. aricana boir.
Algarrobo	Ceratonia silicua L.
Lentisco	Pistacia lentiscus L.
Palmito	Chamaerops humilis L.

ANEXO 3

Especies arbóreas y arbustivas autóctonas de interés particular en ciertas zonas por motivos de producción de maderas valiosas, endemismos, peligro de extinción, etcétera.

Nombres vulgares	Nombres científicos
Sabinas	Juniperus phoenicea L., J. thurifera L.
Tejo	Taxus baccata L.
Nogal y variedades	Juglans regia L.
Madroño	Arbutus unedo L.
Aaraar, Tetraclinis	Tetraclinis articulata Mast.
Endrinos, espinos	Prunus spinosa L., P. insititia L.
Acebo	Ilex aquifolium L.
Especies Laurisilva canaria.	

b. **Montes vecinales en mano común:** Categoría específica de propiedad forestal inexistente en Navarra, cuya principal caracte-



terística es que pertenecen a agrupaciones vecinales en su calidad de grupos sociales y no como entidades administrativas, siendo aprovechados consuetudinariamente en mano común por los miembros de aquellas en su condición de vecinos.

- De naturaleza **temporal**: Están exentos, si la exención es concedida, durante 15 años a contar desde aquel que se solicite, no fijándose plazo para la solicitud:
 - a. Los **montes no poblados** con especies de **crecimiento lento**, en cuanto a la parte repoblada de las fincas en que se realice la **replacación** forestal.
 - b. Los tramos en **regeneración** de masas arboladas sujetas a proyectos de **ordenación** o a **planes técnicos de gestión** aprobados por la Administración Forestal.

La **aplicabilidad** de estas **exenciones** es discutida en el ámbito fiscal navarro, por cuanto no están contempladas en la Ley Foral de Haciendas Locales. Sin embargo, tiene su **base jurídica** en que dichas exenciones fueron introducidas en la legislación estatal por la **Ley estatal 19/1995, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, de 4 de julio**, siendo que la **Ley Foral de Presupuestos Generales de Navarra para 1998**, en su Disposición Adicional Vigésimo Sexta, establece que las superficies rústicas de dedicación forestal, gozarán, como mínimo, de los mismos beneficios fiscales y en los mismos supuestos y términos que establece la legislación del Estado sobre modernización de las explotaciones agrarias.

3.2. Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

Definición del Impuesto: El Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, es un impuesto, de devengo anual, de carácter directo y naturaleza personal, que grava el patrimonio neto del que fueren titulares las personas físicas a 31 de diciembre de cada año.

Su regulación se encuentra en la **Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre**, aunque ha sido objeto de modificación por leyes posteriores.

Los **elementos del Impuesto sobre Patrimonio** son los siguientes:

- El **Hecho Imponible** de este tributo, lo constituye el **Patrimonio Neto** de la Persona Física. Dicho Patrimonio Neto viene definido por la ley -artículo dos- como el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular la persona física, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder este sujeto.
- La **base imponible** se determina por el **valor** de dicho **Patrimonio Neto** en la fecha de devengo del Impuesto, determinado dicho valor según las **reglas que da la propia ley** -artículos 9 a 27-.

Es importante tener en cuenta dichas normas de valoración ya que entendida la **actividad forestal** como una **actividad empresarial**, según la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -IRPF-, la ley reguladora del impuesto sobre el Patrimonio establece que la valoración de las actividades empresariales se hará computando el **valor** que resulte de su contabilidad, **por diferencia entre el activo real y el pasivo exigible**.

Sin embargo, la ley exceptúa de esta regla de valoración a los **bienes inmuebles afectos a actividades empresariales**, como es el caso del monte o soporte sobre el que se asienta la plantación forestal objeto de explotación forestal. Dichos bienes se valoran tomando el mayor de los siguientes valores: **valor catastral**, el precio o **valor de adquisición**, y el **comprobado por la Administración** a efectos de cualquier tributo.

Existe un **mínimo exento** que es de 150.253,03 € (equivalentes a 25.000.000 de Ptas.), salvo que se tribute por obligación real. Igualmente está **exenta la vivienda habitual del sujeto pasivo** hasta el límite de 150.253,03 € (equivalentes a 25.000.000 de Ptas.). No están exentos, como en la legislación estatal, los bienes y derechos necesarios para el desarrollo de la actividad

empresarial y las participaciones en sociedades, aunque luego dichos bienes y derechos se deducen en la cuota del impuesto si se dan una serie de condiciones que luego veremos.

Asimismo, hay que reducir del valor de los bienes y derechos poseídos, las cargas y gravámenes de naturaleza real cuando disminuyan el valor de estos bienes o derechos (por ejemplo la hipoteca de una casa), y las deudas de carácter personal (por ejemplo un préstamo personal).

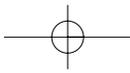
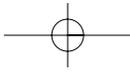
- Sobre dicho valor, se aplicará el **tipo de gravamen** que oscila entre el 0,20 y 2,50 por ciento, y que tiene naturaleza progresiva, obteniéndose la cuota del impuesto.
- En cuanto a las **deducciones** y en lo que se refiere a la actividad forestal, interesa destacar que de la cuota se deducirán "los **bienes** y derechos del sujeto pasivo y los comunes a ambos miembros del matrimonio necesarios para el **desarrollo de la actividad empresarial**, siempre que ésta se ejerza de forma **habitual, personal y directa** por el sujeto pasivo y constituya la **principal fuente de renta** de quien ejerza la actividad". Esta deducción podrá ser aplicada únicamente cuando se den todas las circunstancias mencionadas, destacando que "constituya la principal fuente de renta", por lo que no cabrá su aplicación si la actividad forestal es únicamente una actividad económica de carácter complementario.

Ejemplo de aplicación del Impuesto sobre el Patrimonio

(Se ha tomado como unidad monetaria la peseta en aras de una mayor claridad)

Titular de una actividad forestal cuyo patrimonio está integrado por su casa, valorada en 30.000.000 Ptas., una serie de bienes relacionados con la actividad forestal (almacén, plantación, vehículos, maquinaria,...) valorados en 25.000.000 Ptas. y que constituyen su principal fuente de renta siendo ejercida esta actividad personalmente, teniendo un préstamo personal por importe de 1.000.000 de Ptas.

El Patrimonio a efectos del impuesto sería: 5.000.000 de Ptas. correspondientes a la casa (al estar exentos los primeros 25 millones) + 25.000.000 Ptas. referidos al negocio – la deuda del préstamo por un millón de Ptas. = Base Imponible 29 millones de Ptas. . Reducción del mínimo exento de 25 millones de Ptas. (29-25=4). Base liquidable del impuesto = 4 millones de Ptas. Tipo aplicable (según la escala) 0,20 %. Cuota (4.000.000 X 0,20%= 8.000 Ptas. Para aplicar la deducción por bienes afectos a la actividad empresarial, se tomará el valor proporcional que en la cuota tienen dichos bienes. Para ello se hará la siguiente operación Valor de los bienes afectos/Base imponible= porcentaje de la cuota de deducción. En este caso 25 millones/ 29 millones: 0,86%. Siendo la cuota 8.000 Ptas-0,86% (69 Ptas) resulta a abonar de 7.931 Ptas.



4. TRIBUTACIÓN SOBRE EL RESULTADO DE LA ACTIVIDAD

4.1. Determinación del beneficio o pérdida de la actividad forestal

En este capítulo vamos a establecer y aclarar el procedimiento para obtener el resultado de una explotación forestal; esto es, cómo determinar cuál va a ser el importe por el que vamos a tributar a la Hacienda Foral de Navarra.

Lo primero que tenemos que señalar es que la actividad forestal puede ser ejercida tanto por una persona **física** -titular individual -, o agrupación de titulares individuales -sociedad "irregular", civil -, como por una persona **jurídica** -sociedad mercantil -.

Hacemos esta distinción porque en el primer caso, persona física, el beneficio o rendimiento estará sometido al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -I.R.P.F. -, y en el segundo de ellos, persona jurídica, el beneficio o rendimiento tributará en el Impuesto sobre Sociedades.

Debemos señalar en este momento que, aunque en ambos impuestos la actividad forestal es considerada como una **actividad empresarial** y sus rendimientos por tanto son **rendimientos empresariales**, las vías por las que se determinan finalmente esos rendimientos y los tipos de gravamen que se les aplican son distintos en cada uno de los impuestos. Probablemente el lector sepa que en el I.R.P.F. el tipo impositivo –el % impositivo- no es el mismo para todas las rentas sino que es progresivo, a mayor renta mayor porcentaje a pagar; sin embargo en el Impuesto sobre Sociedades el tipo impositivo es el mismo.

Vamos entonces a tratar de dar un poco de luz sobre cómo podemos llegar a determinar el resultado de una actividad forestal de cara a ser tratada luego fiscalmente, primeramente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y seguidamente en el Impuesto sobre sociedades.

4.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Para situarnos, haremos primeramente algunas aclaraciones que nos servirán de gran ayuda para entender este impuesto. La exigencia de este impuesto en virtud del Convenio Económico Navarra-Estado corresponde a Navarra, y viene regulado por la **Ley Foral 22/1998**.

La obligación de este impuesto recae directamente sobre la persona física que obtiene la renta, de ahí que se defina como un **impuesto de carácter directo y personal**. El objeto de este impuesto es la renta de la persona física, la riqueza generada por la persona física, con independencia del lugar donde se haya generado y de cual sea el domicilio del pagador. Dicha renta es lo que constituye el **“hecho imponible”**.

Este impuesto se aplicará a aquellas personas que tengan su domicilio habitual en Navarra, entendiéndose este como la permanencia de al menos la mitad del año en dicho territorio. Estas personas pasarán a denominarse **“sujetos pasivos”** del impuesto.

La Renta del sujeto pasivo, en función de su origen, se compone de los siguientes elementos:

- Rendimientos del trabajo
- Rendimientos del capital
- Rendimientos de las actividades empresariales o profesionales
- Incrementos y disminuciones de patrimonio
- Atribuciones e imputaciones de renta

La **Base Imponible** se compone de la suma de todas las rentas netas del sujeto pasivo.

Practicaremos una serie de reducciones para calcular la **Base Liquidable** a partir de la base imponible.

Esta nueva base obtenida es la que servirá para aplicar un porcen-

taje, llamado **Tipo de Gravamen**, que será diferente según sea el importe de la base liquidable. A mayor base liquidable, mayor tipo de gravamen. Esto es lo que da al impuesto su **carácter progresivo** a diferencia de la proporcionalidad del impuesto de sociedades que siempre tributa al mismo tipo de gravamen.

Este nuevo importe se denomina Cuota del impuesto, que disminuirá por las diferentes deducciones a las que tengamos derecho, para así llegar al impuesto a pagar.

Hay que tener en cuenta que esta breve explicación pasa por alto numerosos elementos que componen el cálculo de la renta de las personas físicas, pero no es el impuesto lo que queremos explicar, sino las peculiaridades de la actividad forestal.

Centrándonos más en el tema que nos ocupa, que es la tributación de la actividad forestal, y dentro de las aclaraciones anteriores, la ley incluye el rendimiento de esta actividad forestal dentro de las actividades empresariales o profesionales, mencionándolas de forma expresa -art.33 ley 22/1998-.

Ya sabemos dónde situar los rendimientos procedentes de las actividades forestales. Ahora veremos los diferentes regímenes que nos permiten calcular el rendimiento neto. -art.34 ley 22/1998-

Por un lado, nos encontramos con la **ESTIMACIÓN OBJETIVA**, -comúnmente conocida por "módulos"- que será el régimen a aplicar a las actividades que determine el Consejero de Economía y Hacienda, salvo que los sujetos pasivos renuncien a él o estén excluidos, en cuyo caso se aplicará la modalidad simplificada del régimen de estimación directa.

El desarrollo del régimen de estimación objetiva se regula mediante Orden Foral y habitualmente con frecuencia anual. Para el año 2002 es la **Orden Foral 70/2002**. La Orden Foral establece las actividades a las que se aplicará este régimen, y para el año 2002 incluye entre otras las siguientes:

- Otros trabajos, servicios y actividades accesorias realizados por titulares de actividades forestales que estén excluidos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería.
- Actividad forestal susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Hay que indicar que existe una conexión directa entre impuesto sobre la renta e Impuesto del Valor Añadido, el conocido IVA -aunque mencionemos el IVA en algún momento, le dedicaremos posteriormente un apartado completo para su desarrollo-.

A modo de ejemplo, indicar que la renuncia o exclusión de los regímenes especiales simplificados o de la agricultura, ganadería o pesca, supondrá la renuncia o exclusión del régimen de estimación objetiva por todas las actividades empresariales del sujeto pasivo.

Ya sabemos que las actividades forestales son susceptibles de aplicar el método de estimación objetiva, pero podemos voluntariamente **renunciar** a este método, como hemos indicado anteriormente, y aplicar el método de estimación directa simplificada. Para renunciar deberemos notificarlo al departamento de Economía y Hacienda durante el mes de diciembre anterior al inicio del año que deba surtir efecto o en el caso de inicio de actividad, en el plazo de 30 días siguientes a tal inicio. No obstante, la Orden Foral que desarrolle el régimen de estimación objetiva podrá habilitar plazos especiales para efectuar la renuncia a dicho régimen. Dicha renuncia tiene efecto para un mínimo de tres años, prorrogándose automáticamente a partir de dicho período salvo que se revoque durante el mes de diciembre del año anterior al que queramos nuevamente aplicar la estimación objetiva. -art.33 D.F.174/1999 Reglamento IRPF-

También hemos adelantado la posibilidad de una **exclusión**, y referido a las actividades forestales se establece un límite de volumen de ingresos de 300.506.05 euros -para el año 2002 según OF

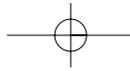
70/2002-, que superados no nos permiten aplicar este régimen de estimación objetiva, obligándonos a aplicar en el ejercicio siguiente el mencionado régimen de estimación directa simplificada.

Si cumplimos todos los requisitos mencionados anteriormente, lo que nos corresponde es aplicar la estimación objetiva y lo haremos en los siguientes términos. Los números indicativos de los apartados siguientes son consecuencia de aplicar la OF 70/2002, es decir las operaciones que corresponden al año 2002.

A) Para aquellas actividades forestales con un **“período medio de corta” superior a 30 años** aplicaremos un índice de rendimiento neto de **“0,115”**, que en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura será de **“0,215”**. A título indicativo se incluyen las especies arbóreas siguientes, Castaño, abedul, fresno, arce, cerezo, aliso, nogal, pino albar (*P. Sylvestris*), pino laricio, abeto, pino de Oregón, cedro, pino carrasco, pino canario, pino piñonero, pino pinaster, ciprés, haya, roble (*Q. Robur*, *Q. Petraea*), encina, alcornoque y resto de quercíneas.

B) Para aquellas actividades forestales con un “período medio de corta” igual o inferior a 30 años, el índice de rendimiento neto es de “0,230”, que en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura será de “0,330”. Asimismo, y a título indicativo la orden foral establece las especies arbóreas siguientes: Eucalipto, chopo, pino insigne y pino marítimo.

La propia Orden Foral establece una serie de instrucciones para el cálculo del rendimiento anual, y este se obtendrá **“multiplicando el volumen total de ingresos, incluyendo, en su caso, la compensación con el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, así como las subvenciones corrientes o de capital y las indemnizaciones que correspondan a cada uno de los cultivos o explotaciones, por el índice de rendimiento neto que corresponda a cada uno de ellos”**.



Ejemplo de aplicación de régimen de estimación objetiva

Titular de una actividad forestal cuyo período medio de corta es inferior a 30 años. El 6 de octubre de 2002 vende la madera procedente de su arbolado por 30.000 euros. Este mismo año recibió una subvención por importe de 2.000 euros.

El **rendimiento neto previo** será:
 $(30.000 + 2.000) \times 0,230 = 7.360$ euros.

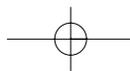
A este cálculo anterior, podemos aplicar también un índice corrector especial para las actividades forestales siempre y cuando se exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración de la Comunidad Forestal, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la administración competente, sea igual o superior a veinte años. Dicho índice será de **“0,80”**.

A nuestro pequeño propietario le supondría una modificación en su rendimiento neto previo, siendo su rendimiento neto corregido: $(30.000 + 2.000) \times 0,230 \times 0,80 = 5.888$ euros

De manera general, es decir, también aplicable a otras actividades que no son forestales, nos podemos beneficiar de otro **índice corrector** en función de que el coste del personal empleado supere un porcentaje del volumen total de ingresos, aplicándolo en función de la siguiente tabla.

PORCENTAJE	ÍNDICE
Más del 10 por 100	0,90
Más del 20 por 100	0,85
Más del 30 por 100	0,80
Más del 40 por 100	0,75
Más del 49 por 100	0,70

Nuestro pequeño propietario tiene una persona asalariada que le ha supuesto un gasto de 4.500 euros. Tendríamos un nuevo rendimiento neto corregido: $(30.000 + 2.000) \times 0,230 \times 0,80 \times 0,90 = 5.299,20$ euros.



Existen una serie de aspectos comunes a considerar en todas las actividades, y que por tanto, también afecta a las actividades forestales. En primer lugar, ese rendimiento calculado anteriormente se verá **reducido** en el año de inicio de la actividad en un 30% y en el siguiente en un 15%, no aplicándose en los supuestos de sucesión o continuidad de la actividad.

Cuando el resultado de nuestra actividad se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial, u otras circunstancias excepcionales, que supongan **alteraciones graves en el desarrollo de la actividad**, los interesados que deseen que se reduzcan los signos, índices o módulos por razón de dichas alteraciones lo pondrán en conocimiento del Departamento de Economía y Hacienda en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en que se produzcan, aportando, al mismo tiempo, las pruebas que se estimen oportunas, así como la indicación, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales alteraciones.

Asimismo en el caso de que nuestra actividad se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales que determinen **gastos extraordinarios** ajenos al proceso normal del ejercicio de aquella, los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos. Para ello, los sujetos pasivos deberán poner dicha circunstancia en conocimiento del Departamento de Economía y Hacienda en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en que se produzca, aportando, a tal finalidad, la justificación correspondiente a efectos de la verificación de la certeza de tales circunstancias y su cuantía, así como la indicación, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales circunstancias excepcionales.

El mismo titular de la pequeña explotación tuvo un pequeño incendio en su finca que justifico ante la Administración y le supuso un gasto de 1.000 euros. Su **rendimiento neto corregido** sería:

$5.299,20 - 1.000 = 4.299,20$ euros.

Hay que decir, que la aplicación de las normas contenidas en la Orden Foral 70/2002 desarrollan el régimen de estimación objetiva del IRPF para el año 2002, y habrá que estar atento a posibles modificaciones anuales. Sirva de ejemplo que en la propia Orden Foral se establece un índice corrector en forma de disposición adicional para paliar el efecto producido por el incremento del **precio del gasóleo** en el año 2001 que nos permite en la declaración de la renta de dicho año reducir en un 5% el índice de rendimiento neto para todas aquellas actividades agrícolas, ganaderas y forestales.

Como hemos indicado al principio de este capítulo, el régimen de estimación objetiva no es la única manera de calcular el rendimiento de nuestra actividad forestal, ya que voluntariamente mediante renuncia u obligatoriamente mediante exclusión deberemos calcular nuestro rendimiento por el régimen de **ESTIMACIÓN DIRECTA SIMPLIFICADA**.

Este régimen, al igual que el anterior, nos permite renunciar voluntariamente, en los mismos términos ya conocidos por el lector, durante el mes de diciembre del año anterior a su aplicación, y dentro del mes siguiente al inicio de actividad. Del mismo modo, un volumen de ingresos superior a 601.012,10 euros nos excluiría automáticamente en el año siguiente a la superación de esa cifra.

Renunciando o siendo excluido de este régimen, nos correspondería calcular nuestro rendimiento a través del **RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN DIRECTA**.

Tanto el régimen de estimación directa como el régimen de estimación directa simplificada se rigen por las normas del impuesto de sociedades, no siendo necesario hablar ahora de ello ya que tenemos un capítulo dedicado a este impuesto.

Solo cabe destacar alguna pequeña **diferencia** entre ambos regimenes como es la obligación en el régimen de estimación directa simplificada de calcular las amortizaciones del inmovilizado material por el método de tablas, así como el impedimento de deducir las provisiones. Además, una vez calculado el rendimiento neto positivo se reducirá el 5% del mismo.

Hay una serie de **obligaciones formales, contables y registrales** que no debemos pasar por alto, y que son aplicables a todos los sujetos

pasivos de este impuesto, por tanto la actividad forestal está incluida. - art.61 174/1999 reglamento IRPF-. Existe una obligación general de conservación de justificantes de todas las operaciones que realicemos.

En función del régimen en el que calculemos el rendimiento de nuestra actividad forestal tendremos diferentes obligaciones, como es la contabilidad ajustada al código de comercio para las actividades cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del régimen de estimación directa, o la obligación de la "llevanza" de libros de ventas o ingresos, de compras y gastos y de bienes de inversión para las actividades cuyo rendimiento se calcule en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, o la obligación de un único libro registro de ventas e ingresos para aquellos que determinen su rendimiento mediante el régimen de estimación objetiva.

Existe un aspecto importante aplicable tanto al régimen de estimación objetiva como al régimen de estimación directa, y es que la ley foral en su artículo 34 apartado 6 establece que **los rendimientos netos derivados de actividades con un periodo de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por 100.**

Así, por ejemplo nuestro pequeño propietario que obtuvo unos ingresos por importe de 30.000 euros, se verán reducidos en un 30 por 100, por que seguramente para la obtención de madera ha necesitado que sus árboles crecieran durante un periodo superior a los dos años.

Por tanto la reducción será $30.000 \times 30 \% = 9.000 \text{ €}$ y su rendimiento neto $30.000 - 9.000 = 21.000 \text{ €}$.

Con efecto del 1 de enero de 2000, aparece una **obligación de retención** del 2 % sobre los ingresos íntegros satisfechos, incluyendo, en su caso, la compensación del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, y con exclusión de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones. Indicar que aunque se exige retención sobre los ingresos de las actividades forestales, la obligación de todos los empresarios o profesionales de efectuar pago fraccionado no recae sobre los que se dediquen a estas actividades.

Volviendo nuevamente al mismo ejemplo, en el momento de la venta de madera el pagador habrá retenido al propietario 600 euros -2% sobre 30.000-, por lo que el cobro real de la venta de madera será de 29.400 euros (30.000 – 600), estando el pagador obligado a ingresar dicha retención en Hacienda a favor de nuestro pequeño propietario.

Las rentas correspondientes a las sociedades civiles o las comunidades de bienes, o demás entidades que careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica y que realicen una actividad empresarial o profesional, se atribuirán a cada uno de los socios, comuneros o partícipes, y se estimaran los rendimientos por el Impuesto de la Renta de las personas físicas.

4.3. Impuesto sobre Sociedades

El Impuesto de Sociedades es un impuesto que tienen que pagar periódicamente las entidades jurídicas -sociedades anónimas, sociedades limitadas, etc.- a la Hacienda Foral, tomando como base del impuesto el beneficio anual que tengan esas empresas. La regulación legal básica de este impuesto aparece en la **Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, Ley del Impuesto sobre Sociedades**, (B.O.N. núm. 159/31-12-96), y en el **Decreto Foral 282/1997**, de 13 de octubre, por el que se aprueba el **Reglamento del Impuesto sobre Sociedades**, (B.O.N. núm. 133/5-11-97).

Para comenzar a entrar en el tema nos tendríamos que hacer una pregunta: ¿quién está sujeto a este impuesto, quién tiene que pagarlo? La Ley nos responderá a esta pregunta hablándonos del **sujeto pasivo** en el artículo 11^o. En lo que atañe al mundo forestal diríamos que son las empresas -no empresarios individuales- propietarias de terrenos forestales, o empresas que realicen trabajos forestales, las que se someten a este impuesto, siempre que esas empresas no sean sociedades civiles -también conocidas como sociedades "irregulares"-. Es ahora cuando señalamos que no recogemos en este epígrafe dedicado al Impuesto sobre Sociedades el estudio del régimen especial de las cooperativas forestales, pues la

tributación de este tipo de empresas se recoge en la Ley Foral 9/1994, de 21 de junio, reguladora del Régimen Especial de las Cooperativas, y no en la Ley de este impuesto que ahora estamos tratando.

Una segunda pregunta lógica sería por qué sucesos en la empresa hay que pagar este impuesto. Esto nos viene aclarado en el artículo 7 de la Ley, y que técnicamente se llama el **hecho imponible**, cuando se dice que el evento que se somete al impuesto es la obtención de renta por el sujeto pasivo, cualquiera que fuere la fuente u origen de la misma.

Y la tercera pregunta, cuya respuesta nos va a llevar el resto de este apartado, sería cuál es el importe a pagar. Para responder a priori diremos, como el lector podrá suponer, que la cuantía a pagar es el resultado de aplicar un tipo de gravamen, un %, sobre una cantidad que llamaremos **base imponible** y que la Ley en su artículo 13 la equipara al término de renta, término que ya está en la mente del lector. Esta renta o beneficio de la empresa se podrá minorar, disminuir, por los importes de rentas negativas, pérdidas, que se hayan podido obtener en ejercicios anteriores -de quince años atrás - para calcular la base imponible del ejercicio actual -artículo 40-.

Como sabemos entonces, este impuesto grava las rentas de determinados sujetos pasivos obtenidos durante el período impositivo, coloquialmente, el impuesto es un % del beneficio anual de las empresas.

⁽⁶⁾ LF 24/1996 Art. 11:

1. Son sujetos pasivos del Impuesto:

- a) Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles que, de acuerdo con lo previsto en el artículo anterior, tributen en régimen de atribución de rentas.
 - b) Los siguientes fondos: a') De inversión, b') De capital-riesgo, c') De pensiones, d') De regulación del mercado hipotecario, e') De titulización hipotecaria, f') De titulización de activos.
 - c) Las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Industrial Regional.
 - d) Los grupos de sociedades que tributen conforme al régimen regulado en el Capítulo VIII del Título X de esta Ley Foral.
-

Así planteado parece fácil de calcular, pero por algo la Ley y el Reglamento dedican la mayor parte de sus artículos a este fin: la determinación de la Base Imponible. Nosotros en este estudio vamos a tratar de indicar de una manera breve y sencilla el procedimiento para llegar a la base imponible centrándonos en casos generales.

Contrariamente a lo que se ha explicado en el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, este impuesto no contempla la posibilidad de calcular la Base Imponible mediante la estimación objetiva, es decir que no existen los familiarmente llamados módulos para las empresas que tengan que hacer frente al Impuesto sobre Sociedades –que a primera vista sería lo más cómodo pero no siempre lo más verídico -. Así que no queda más remedio que calcular esa Base Imponible, ese resultado, ese beneficio de la empresa de una forma directa: ingresos menos gastos. Este método de **estimación directa** es el que se ha mencionado en el anterior epígrafe dedicado al I.R.P.F., y las normas que rigen para aquel se basan en la normativa de este Impuesto sobre Sociedades.

Aunque la estimación directa es mucho más compleja que el hecho de tener propuestos unos módulos, unas cantidades fijadas por la Hacienda Foral, no partimos de cero en esta tarea: la Ley nos dice en su artículo 13 que calcularemos la Base Imponible partiendo del **resultado contable** de las empresas y haciendo las oportunas correcciones que la misma Ley nos irá marcando, por motivo de la diferente intención y punto de vista de lo fiscal y lo contable.

Visto lo visto no nos va a quedar más remedio que adentrarnos en la configuración del resultado contable de una empresa. Si tuviéramos que saber cuál es el beneficio de una empresa ¿dónde tendríamos que mirar? Exacto, en la **Cuenta de Resultados** de la empresa, o también llamada **Cuenta de Pérdidas y Ganancias**.

Por suerte para nosotros, todo empresario, toda empresa, está obligada a formular al final del ejercicio, del año, las **Cuentas Anuales** –una serie de documentos normalizados, estandarizados, con un formato similar para poder ser comparados -, donde podemos encontrar, entre otras, el Balance –que nos dice lo que tiene y

lo que debe la empresa, los derechos y obligaciones, inversión y financiación -, y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias –un resumen más o menos detallado de los ingresos y gastos que la empresa ha tenido en el ejercicio -. Esta obligación expresada en el **Código de Comercio** por ejemplo en sus artículos 25⁽⁷⁾, 34 y 35⁽⁸⁾, conlleva lógicamente la necesidad de llevar al día una contabilidad, un diario contable –similar a un diario literario donde se narran las incidencias en la vida de la propia persona, sólo que en el diario contable se narran las incidencias económicas, cuantificables en euros, en la vida de una empresa -, ya que ese diario contable es la base para formular esos dos resúmenes que hemos comentado: el Balance y la Cuenta de Resultados.

Es en esa Cuenta de Pérdidas y Ganancias donde encontramos entonces esa magnitud que andábamos buscando: el resultado contable , evidentemente como diferencia entre los ingresos y los gastos. También tenemos que hacer una pequeña mención sobre cuáles son los ingresos y los gastos que se pueden considerar. El Código de Comercio no los detalla, por lo que tenemos que acudir a la Ley de Sociedades Anónimas que se aplica en la práctica para todo tipo de sociedades. Exactamente hay que ir al artículo 189 para ver la estructura de esa Cuenta de Pérdidas y Ganancias y encontrar el beneficio contable. Hemos de señalar que ésta será más o menos detallada en función de si la empresa a la que se refiere cumple o no los requisitos para formular una Cuenta de Pérdidas y Ganancias Abreviada –estos requisitos se actualizan por Ley periódicamente, y hacen referencia a las características de ser una pequeña o mediana empresa-. Reproducimos a continuación el fondo del artículo 189 de la Ley de Sociedades Anónimas:

⁷ Código de Comercio Art. 25:

Todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su Empresa, que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de las leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas Anuales y otro Diario.

⁸ Código de Comercio Art.35.2:

La cuenta de pérdidas y ganancias comprenderá, también con la debida separación, los ingresos y los gastos del ejercicio y, por diferencia, el resultado del mismo.

Art. 189. Esquema de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.- La cuenta de Pérdidas y Ganancias de las Sociedades Anónimas deberá ajustarse al esquema siguiente:

A GASTOS (A.1 a A.15)

- A.1. Consumos de explotación.
- A.2. Gastos de personal.
 - a) Sueldos, salarios y asimilados.
 - b) Cargas sociales.
- A.3. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado.
- A.4. Variaciones de las provisiones de tráfico y pérdidas de créditos incobrables.
- A.5. Otros gastos de explotación.
- A.I. BENEFICIOS DE EXPLOTACIÓN (B1-A1-A2-A3-A4-A5)**
- A.6. Gastos financieros y asimilados.
 - a) Por deudas con empresas del grupo.
 - b) Por deudas con empresas asociadas.
 - c) Por otras deudas.
 - d) Pérdidas de inversiones financieras.
- A.7. Variación de las provisiones de inversiones financieras.
- A.8. Diferencias negativas de cambio.
- A.II. RESULTADOS FINANCIEROS POSITIVOS (B2+B3-A6-A7-A8)**
- A.III. BENEFICIOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS (AI+AII-B1-BII)**
- A.9. Variación de las provisiones de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control.
- A.10. Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial, material y cartera de control.
- A.11. Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias.
- A.12. Gastos extraordinarios.
- A.13. Gastos y pérdidas de otros ejercicios.
- A.IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS (B4+B5+B6+B7+B8-A9-A10-A11-A12-A13)**
- A.V. BENEFICIOS ANTES DE IMPUESTOS (AIII+AIV-BIII-BIV)**
- A.14. Impuesto sobre sociedades.
- A.15. Otros impuestos.
- A.VI. RESULTADO DEL EJERCICIO (BENEFICIOS) (AV-A14-A15)**

B INGRESOS (B1 a B8)

- B1 Ingresos de explotación.
 - a) Importe neto de la cifra de negocios.
 - b) Otros ingresos de explotación.
- BI PERDIDAS DE EXPLOTACIÓN (A1+A2+A3+A4+A5-B1)**
- B2 Otros ingresos financieros.
 - a) En empresas del grupo.
 - b) En empresas asociadas.
 - c) Otros.
 - d) Beneficios en inversiones financieras.
- B3 Diferencias positivas de cambios.
- BII RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS (A6+A7+A8-B2-B3)**
- BIII PERDIDAS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS (BI+BII-AI-AII)**
- B4 Beneficios en enajenación de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control.
- B5 Beneficios por operación con acciones y obligaciones propias.
- B6 Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio.
- B7 Ingresos extraordinarios.
- B8 Ingresos y beneficios de otros ejercicios.
- BIV RESULTADOS EXTRAORDINARIOS NEGATIVOS (A9+A10+A11+A12+A13-B4-B5-B6-B7-B8)**
- BV PERDIDAS ANTES DE IMPUESTOS (BIII+BIV-AIII-AIV)**
- BVI RESULTADOS DEL EJERCICIO (PERDIDAS) (AV+A14+A15)**

Ya tenemos el resultado contable, ¿tenemos por tanto la Base Imponible? No. Recordemos que como los objetivos contables y fiscales no coinciden, aunque básicamente puedan compartir criterios sobre lo que es ingreso y lo que es gasto, existen algunas diferencias, y por eso debemos realizar algunas correcciones al resultado contable hasta llegar al resultado fiscal o Base Imponible del impuesto que nos ocupa.

Nuevamente este tema es muy complicado, existiendo numerosos casos de diferencias normativas, diferencias de valoración de ope-

raciones, de bienes, de criterios temporales, etc, que no vamos a entrar a detallar en este momento, pero como apunte señalaremos un claro ejemplo para el lector: las sanciones o multas que, siendo gasto contable y debiéndose considerar como tal para calcular el verdadero beneficio de la actividad anual de la empresa, es claro que la Administración Pública no dejará que ese gasto presuntamente consecuencia de una acción ilegal –multa de aparcamiento, sanción tributaria o de la seguridad Social por irregularidades, etc - , sea deducible y por tanto tendremos que aumentar el beneficio contable en ese importe de la infracción, resultando una Base Imponible para el impuesto, un beneficio fiscal superior al contable. Otro ejemplo claro es el del mismo gasto por el Impuesto Sobre Sociedades que contablemente es un gasto real -bien lo sabe la empresa- minorando con ello su resultado contable, y sin embargo para calcular el resultado fiscal no lo tendremos en cuenta.

Para que no quede todo en meras palabras veámoslo en un ejemplo que quizás nos aclare algo:

Una empresa que se dedica a la explotación forestal después de haber considerado, contabilizado, todos los ingresos que ha tenido durante el ejercicio –ventas, subvenciones, etc.- y todos sus gastos – salarios del personal, seguridad social, sanciones, carburantes, materiales, amortización de la maquinaria, intereses de préstamos, impuestos, etc.- tiene un resultado contable de 36.000 €. ¿cuál será la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades?

Beneficio contable:	36.000,00 €
Ajustes:	
Sanciones contabilizadas	3.000,00 €
Impuesto sobre Sociedades contabilizado	17.333,33 €
Base Imponible	56.333,33 €

Tras este ejemplo debemos señalar un **aspecto específico** –y favorable- **para la actividad forestal**. En la Disposición Adicional Cuarta de la Ley que estamos repasando se nos dice que **“no se integrará en la Base Imponible del impuesto las subvenciones de capital** concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio sea igual o superior a 30 años”.

Este artículo es una buena noticia porque **minora, reduce**, la base sobre la que calculamos el impuesto. En nuestro ejemplo:

Suponiendo que ha recibido 18.183,33 € de subvención:

Beneficio contable:	36.000,00 €
Ajustes:	
+ Sanciones contabilizadas	3.000,00 €
+ Impuesto sobre Sociedades contabilizado	17.333,33 €
- Subvenciones de capital contabilizadas	18.183,33 €
Base Imponible	38.150,00 €

Todavía nos queda rematar el tema y determinar cuál es la cantidad que vamos a pagar de impuesto. Recordemos que esa cantidad se calcula aplicando un porcentaje, tanto por ciento, %, llamado **tipo de gravamen**, sobre un beneficio que ya conocemos como Base Imponible. En el artículo 50^º de la Ley aparecen varios tipos de gravamen, pero para la actividad forestal tendríamos únicamente los tipos de gravamen generales: el 35 por ciento o el 32,5 por ciento para las empresas pequeñas.

Para finalizar entonces con este apartado volvemos a nuestro ejemplo:

Beneficio contable:	36.000,00 €
Ajustes:	
+ Sanciones contabilizadas	3.000,00 €
+ Impuesto sobre Sociedades contabilizado	17.333,33 €
- Subvenciones de capital contabilizadas	18.183,33 €
Base Imponible	38.150,00 €

Suponiendo que esta empresa el año anterior facturó -sin IVA- menos de 6 millones de euros, el tipo de gravamen sería **32,5%**

Impuesto a pagar: $38.150 \times 32,5\% = 12.398,75 \text{ €}$

° LF 24/1996 Art.50 :

1. Los tipos generales de gravamen serán:

a) El 35 por 100.

b) El 32,5 por 100 para las pequeñas empresas.

Se entenderá por pequeña empresa aquella que reúna los siguientes requisitos:

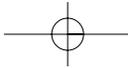
a') Que el importe neto de la **cifra de negocios** habida en el período impositivo inmediato anterior **sea inferior a 6 millones de euros**.

En el supuesto de que la empresa fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

En el supuesto de que la empresa forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. (...)

b') Que no se halle participada directa o indirectamente en más de un 25 por 100 por entidades que no reúnan el requisito de la letra a') anterior, excepto que se trate de Sociedades o Fondos de capital-riesgo o sociedades de promoción de empresas, cuando la participación sea consecuencia del cumplimiento del objeto social de estas entidades.

En ningún caso tendrán la consideración de pequeña empresa las sociedades que tributen en régimen de transparencia fiscal.



5. IMPUESTOS DE LA ACTIVIDAD CORRIENTE

Nos referiremos en este epígrafe a los impuestos que gravan la actividad cotidiana de toda actividad económica y por supuesto la actividad forestal. El más importante es el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava casi todas las operaciones de compra y venta de la actividad económica.

5.1. Impuesto sobre el Valor Añadido

Este impuesto es de naturaleza indirecta porque no recae sobre las rentas de las personas ni de las empresas como hemos visto anteriormente, sino que **recae sobre el consumo**. Está regulado actualmente por la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre (Boletín Oficial de Navarra nº 158, de 31.12.92), con entrada en vigor el día 1 de enero de 1993 -la regulación inmediata anterior fue la dada por la **Ley Foral 24/1985, de 11 de diciembre**, que creó el Impuesto- y por su correspondiente Reglamento recogido en el Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, (B.O.N. nº 45, de 14.4.93).

5.1.1. Generalidades

Como en anteriores ocasiones nos hacemos la pregunta de quién está sujeto a este impuesto, y como ya sabemos esto se nos responde cuando en la Ley se nos habla del sujeto pasivo. Este nos lo encontramos en el artículo 31 de la Ley leyendo que son **los empresarios y profesionales** -ya sean personas físicas o jurídicas incluso realidades sin personalidad jurídica como herencias, comunidades de bienes, etc.- que realicen entregas de bienes o prestación de servicios sujetos al impuesto.

¿Cuál es la situación que origina la obligación de contribuir? El hecho imponible -artículo 4- es la mera **entrega de bienes y prestación de servicios**, a título oneroso, realizadas por los empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Es por tanto un impuesto inmediato, no es anual como el I.R.P.F. o Sociedades, sino que cada vez que hay una entrega de bienes o prestación de servicios, instantáneamente, se devenga y se paga -curiosamente aunque el pago de la operación no sea "al contado" -.

La base imponible, la base sobre la que se calcula el impuesto, es el valor del bien o servicio objeto de la "venta", el importe que por él se paga, **el importe de la operación**, o como dice la Ley en el artículo 26, es "el importe total de la contraprestación de la operación" sujeta al impuesto.

Y lo que nos queda por saber es qué **tanto por ciento** vamos a **pagar** de impuesto, % que aplicaremos sobre la base imponible. Pues tenemos que decir que el porcentaje es diferente en función del tipo de bienes y servicios que se entregan. Existe un tipo impositivo –así es como lo nombra la Ley- general que es del 16% -artículo 36- y tipos impositivos reducidos del 7% y 4% para operaciones que detalla la Ley en su artículo 37. Este artículo tiene unas extensas listas que van enumerando las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se gravan con un tipo impositivo reducido, de forma que si una operación no aparece en esa lista se grava al tipo general del 16%.

El "funcionamiento" de este impuesto es bastante peculiar pues quien "vende", el sujeto pasivo, repercute el impuesto a quien "compra". Esto lo veremos claramente con un ejemplo:

- Operación: compra/venta de una motosierra.
- Base Imponible -valor de la motosierra): 500 €.
- Tipo impositivo: 16%
- IVA a añadir: $500 \times 16\% = 80 \text{ €}$.

El sujeto pasivo que realiza la entrega del bien traslada su pago al que lo adquiere –se refleja en la factura expedida con motivo de la operación-, haciendo el primero de "recaudador de impuestos". Por tanto el comprador paga $500 + 80 = 580 \text{ €}$ y el vendedor se queda con 500 € y los 80 € del impuesto los entrega en Hacienda.

Aunque el dinero del impuesto llega a hacienda posteriormente, ese impuesto se ha pagado instantáneamente.

Si el “recaudador” del impuesto que hemos visto en el ejemplo anterior, obligado a trasladarle a la Hacienda Foral el importe del IVA recaudado en su venta de la motosierra –esos 80 € -, hubiera hecho compras, adquisiciones de bienes o servicios, y por ellos hubiera tenido que pagar además del valor del bien o servicio un IVA adicional –que su transmitente está obligado a “recaudarle” -, ese IVA pagado en sus compras se lo podrá deducir del IVA cobrado en las ventas, de manera que trasladará a la Hacienda Foral la diferencia. Ampliemos el ejemplo anterior:

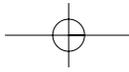
Supongamos que el vendedor del ejemplo anterior era un concesionario de maquinaria forestal, y que a su vez compró esa motosierra al fabricante por 400 €. Veámoslo desde el punto de vista del concesionario:

- Operación: **compra** de una motosierra al fabricante.
- Base Imponible -valor de la motosierra, de la operación-: 400 €.
- Tipo impositivo: 16%
- IVA a pagar: $400 \times 16\% = 64 \text{ €}$.

- Operación: venta de una motosierra al propietario forestal.
- Base Imponible -valor de la motosierra, de la operación-: 500 €.
- Tipo impositivo: 16%
- IVA a cobrar: $500 \times 16\% = 80 \text{ €}$.

Liquidación de IVA del concesionario con la Hacienda Foral:

- IVA que ha cobrado y que tiene que pagar a Hacienda: 80 €.
- IVA que ha pagado y se puede deducir de ese pago: 64 €.
- Resultado de la liquidación: $80 - 64 = 16 \text{ €}$ a pagar a Hacienda.



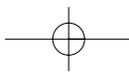
El concesionario cobró a su cliente 80 euros “de más”, que no eran suyos sino de Hacienda, y pagó 64 euros de más, que no eran para el fabricante de motosierras sino para Hacienda; por tanto 80 euros “recaudados” para Hacienda y 64 ya pagados al otro “recaudador”, quedan por pagarle a Hacienda 16, para que el concesionario de maquinaria forestal se quede “a cero” con el tema del IVA.

Si el propietario forestal no tiene una actividad forestal, y por tanto empresarial, será el llamado consumidor final, que es quien realmente paga esos 80 €. de Impuesto, sólo que Hacienda los ha cobrado de sus “recaudadores” por partes: 64 del primero y 16 más del segundo.

Las liquidaciones del Impuesto realizadas por los sujetos pasivos se efectúan por lo general trimestral o mensualmente, y es el momento en que el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido, impuesto que paga el consumidor final de los productos –por eso se dice que es un impuesto que grava el consumo-, llega a Hacienda.

Una vez explicado la naturaleza y funcionamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido, vamos ahora a entrar a las **características específicas que tiene la actividad forestal** respecto de este impuesto.

Antes de entrar en el Régimen Especial aplicable a algunos propietarios forestales en ciertos casos, haremos una pequeña reseña sobre los bienes o servicios que puede **adquirir** un titular de explotación forestal en relación con dicha actividad y el % de IVA aplicable en el Régimen General. Sabiendo de ante mano que en función de quién realice la entrega de dichos bienes o servicios, el tipo impositivo puede estar sujeto a un Régimen Especial o no, a continuación pasamos a relacionar algunas de las adquisiciones que aparecen en la Ley gravadas a los tipos reducidos –artículo 37 de la Ley-, y el resto lo estarán al tipo general del 16%:



Al 7%:

- Las entregas y adquisiciones de: semillas y materiales de origen exclusivamente animal o vegetal susceptibles de originar la reproducción de animales o vegetales; fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas de uso fitosanitario o ganadero; los plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero y las bolsas de papel para la protección de las frutas antes de su recolección; cuando por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación, sean susceptibles de ser utilizados directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas.
- Las prestaciones de servicios efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; empaque y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.

Sirva lo anterior como orientación de ciertos bienes y servicios que pueda adquirir el propietario forestal, siempre que ni él ni el "vendedor" estén sujetos a ningún Régimen Especial como ya hemos comentado.

5.1.2. Régimen Especial para al Agricultura, Ganadería, Explotaciones Forestales y Pesca

Este es un régimen especial –con un funcionamiento distinto a lo visto anteriormente- y optativo para los titulares de explotaciones forestales, que trata de **simplificar el mecanismo del impuesto**

visto anteriormente, evitando al propietario forestal el efectuar declaraciones periódicas de IVA y dispensándole de ciertos requisitos formales –documentación, libros de IVA, etc.- que ello conlleva.

Este “método” se regula en la Ley que estamos comentando, la Ley Foral 19/1992 en los artículos 69 a 79, y en Reglamento en los artículos 32 a 38.

- Primera pregunta que nos hacemos: **¿quién puede acogerse a este régimen?** La Ley y el Reglamento nos dicen que esta regla especial será de aplicación a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras –a partir de ahora los nombraremos únicamente como titulares de explotaciones forestales o propietarios forestales- siempre que no hayan renunciado expresamente al mismo y siempre que en el año anterior el volumen de las **operaciones comprendidas en este régimen** –las agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras- no hubieran superado los **300.506,05 euros** y tampoco la **totalidad de las operaciones** del propietario forestal –si tiene otro tipo de actividades que no están en este régimen sino en otro se le sumarían, para calcular el total de la facturación de sus actividades empresariales o profesionales- no hubieran superado los **450.759,08 euros**.

El Reglamento hace hincapié en la obligatoriedad de ser titulares de las explotaciones, por mucho que se hagan las mismas operaciones que un titular pero sin serlo. Es más, en su artículo 32 punto 3, 1º incluso expresa que no se consideran titulares a “los propietarios de fincas o explotaciones que las cedan en arrendamiento o aparcería, o que de cualquier otra forma cedan su explotación” .

También la Ley en su artículo 69 punto 2 responde a esa primera pregunta, señalando que quedan **excluidos de este régimen especial** las sociedades mercantiles, las sociedades cooperativas y las sociedades agrarias de transformación, los sujetos que hubiesen renunciado a la aplicación del régimen de estimación objetiva del I.R.P.F. –ya comentado en el apartado correspondiente a ese impuesto-, y los que hubieran renunciado al régimen simplificado de este impuesto del IVA –que comentaremos más adelante-

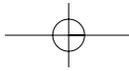
La renuncia de ambos regímenes especiales – simplificado y de agricultura, ganadería y pesca- deberá efectuarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto o, en el caso de inicio de actividad, en el plazo de los treinta días siguientes a tal inicio. No obstante, la Orden Foral que desarrolle el régimen especial simplificado podrá habilitar plazos especiales para efectuar la renuncia a dicho régimen.

- La segunda pregunta que debemos hacernos es **¿qué actividades forestales de estos sujetos pasivos pueden acogerse a este procedimiento?** Aquellas que obtengan productos naturales de sus explotaciones para su transmisión a terceros -Art. 70 LF 19/1992-. Quedando excluidas aquellas explotaciones que utilicen los productos naturales para algunos de los fines relacionados en el art. 71.1 de la LF 19/1992 .⁽¹⁰⁾

Además se considerarán incluidos –art. 72. de la LF 19/1992- en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca los **servicios de carácter accesorio** a las explotaciones a las que resulte aplicable dicho régimen especial que presten los titulares de las mismas a terceros con los medios ordinariamente utilizados en dichas explotaciones, siempre que tales servicios **contribuyan a la realización de las producciones** agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras de los destinatarios.

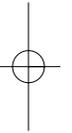
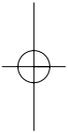
Detallando el reglamento del impuesto la tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles, la limpieza de los bosques y demás servicios complementarios de la silvicultura de carácter análogo – art. 36.8 D.F. 86/1993 -. Hay que tener en cuenta, en segundo lugar, que el conjunto de estos servicios accesorios prestados no puede exceder del 20 por 100 del volumen total de operaciones.

- El funcionamiento de este peculiar régimen da derecho al empresario titular de la explotación a percibir una **compensación** a tanto alzado, motivada por las cuotas del Impuesto del Valor Añadido que hayan soportado en las adquisiciones de bienes y servicios en la realización de actividades a las que resulte aplicable dicho régimen especial, y que no tiene derecho a deducirse, ya que como dijimos



al principio de esta sección el propietario forestal no hará liquidaciones de IVA. Esta compensación a tanto alzado será de un 8% en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones forestales y en los servicios accesorios de dichas explotaciones – art.75.5.1º LF 19/1992 -.

Así, un empresario que se dedique a la venta de madera, acogido a este régimen especial de agricultura ganadería y pesca, que vende un lote de madera por 3.000 euros, deberá hacer su factura con la compensación del 8% correspondiente teniendo un ingreso de 3.240 euros (3.000 + (3.000 x 8%)).



¹⁰ El régimen especial regulado en este Capítulo no será aplicable a las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras en la medida en que los productos naturales obtenidos en las mismas se utilicen por el titular de la explotación en cualquiera de los siguientes fines:

1.º La transformación, elaboración y manufactura, directamente o por medio de terceros, para su posterior transmisión.

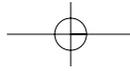
Se presumirá en todo caso de transformación toda actividad para cuyo ejercicio sea preceptiva el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

2.º La comercialización, mezclados con otros productos adquiridos a terceros, aunque sean de naturaleza idéntica o similar, salvo que estos últimos tengan por objeto la mera conservación de aquellos.

3.º La comercialización efectuada de manera continuada en establecimientos fijos situados fuera del lugar donde radique la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.

4.º La comercialización efectuada en establecimientos en los que el sujeto pasivo realice además otras actividades empresariales o profesionales distintas de la propia explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.





5.1.3. Régimen especial simplificado

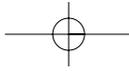
Pero los propietarios forestales que pueden acogerse al régimen de estimación objetiva del I.R.P.F., para ciertas actividades, pueden acogerse al régimen simplificado del Impuesto sobre el valor añadido, o lo que es lo mismo aplicando índices o módulos. Y **¿qué actividades son las que pueden acogerse a este otro régimen especial?** Por un lado, los trabajos y servicios accesorios prestados por los titulares de explotaciones forestales que están excluidos del régimen especial de agricultura ganadería y pesca del impuesto sobre el valor añadido. A estas actividades les aplicaremos un índice de "0,0397". Por otro lado, a los aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería les aplicaremos un índice de " 0,04 ". Veamos un ejemplo.

Un propietario forestal realiza un transporte de madera procedente de otro propietario hasta una serrería próxima, valorando dicho servicio en 200 euros. El importe de IVA a pagar de esta operación accesorial y excluida del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca será de 7,94 euros ($200 \times 0,0397$).

Añadir que para el cálculo del volumen total de ingresos sobre los que se aplica el índice, nunca incluiremos las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones.

5.2. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

El artículo 54.2 de la **Ley reguladora de los Impuestos Especiales**, establece la utilización del llamado **Gasóleo Bonificado o Agrícola**, como carburante a los " **motores de tractores y maquinaria utilizados** en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y **silvicultura**, así como los motores fijos". Por tanto, en la actividad forestal cabe la utilización de dicho gasóleo bonificado.



Sin embargo, y como bien manifiesta D^a Manuela Vega Herrero, en su libro "Guía Fiscal de la Actividad Forestal", el problema se plantea a la hora de determinar qué actividades de la silvicultura están afectas a la posible utilización de dicho gasóleo. Partiendo que el régimen sancionatorio de la legislación reguladora de los impuestos especiales es muy duro, se ha de precisar cuales son estas actividades ya que el uso de gasóleo bonificado en maquinaria agrícola en actividades no silvícolas implicaría graves sanciones.

En este sentido, esta cuestión ha sido resuelta por el Tribunal Económico Administrativo Central, quien en Resolución de 26 de junio de 1996, establece que el uso de gasóleo bonificado, solo está autorizado si se trata de **tareas propias de la actividad**, y no de otras afines, como puede ser el caso de una serrería.

Por tanto, se limita el uso de dicho gasóleo bonificado a las tareas propias de la actividad silvícola, entendiéndose que dicha actividad comprende no solo la **plantación, siembra, y mantenimiento del arbolado**, sino las actividades accesorias de la silvicultura, definidas estas por la legislación del Impuesto sobre el Valor Añadido, entre las que se encuentran -artículo 35.8 Reglamento del IVA-: **La tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles, la limpieza de los bosques y demás servicios complementarios.**



6. TRANSMISIÓN DE LA EXPLOTACIÓN FORESTAL O DEL TERRENO FORESTAL

La transmisión de la explotación forestal o del terreno forestal está sujeta, para el supuesto de que se realice entre particulares, inter vivos y no esté sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales si no es gratuita (es decir, onerosa) y al Impuesto sobre Donaciones si ésta sí es gratuita. En el caso de que sea una transmisión mortis causa, dicha transmisión estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones.

6.1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Este impuesto viene regulado fundamentalmente en el **Decreto Foral Legislativo 129/1999** por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Los **elementos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales** son los siguientes:

- El **Hecho Imponible** del impuesto lo constituyen:
 - Las **transmisiones** de cualquier clase de bienes o derechos, siempre que se trate de transmisiones **onerosas**, realizadas inter vivos, los bienes y derechos integren el patrimonio de personas físicas o jurídicas, y **no estén sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido**.
 - Las **transmisiones onerosas de bienes muebles**, semovientes y créditos, y la **constitución** y cesión onerosa de **derechos reales** sobre los mismos.
 - Los actos equiparables a las transmisiones patrimoniales a efectos del impuesto, tales como adjudicaciones en pago, expedientes de dominio, actas de notoriedad,...etc.
- Como regla general, el **sujeto pasivo** es el **beneficiario** del desplazamiento patrimonial.
- La **Base Imponible** está constituida por el **valor real** del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda, pudiendo la Administración comprobar el valor declarado, del que únicamente serán deducidas las cargas -servidumbres, censos,...-, pero no las deudas.

- Los **tipos de gravamen** varían según sea la operación sujeta al impuesto. Así este es:

- Del **6%** para las **transmisiones de bienes inmuebles** y para la **constitución de derechos reales** sobre los mismos.
- Del **4%** si se trata de transmisiones de bienes muebles o de la constitución de derechos reales sobre los mismos.
- Del **1%** para la **constitución de derechos reales de garantía, fianzas, etc.**

- La **transmisión** de las **explotaciones forestales** tiene una serie de **beneficios fiscales** regulados en la **Ley Foral 20/1997, de 15 de diciembre, reguladora del Registro de Explotaciones Agrarias de Navarra**. Esta ley es la que regula qué se entiende como explotación prioritaria ⁽¹¹⁾.

¹¹ Artículo 9. Explotaciones prioritarias.

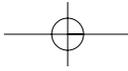
Las explotaciones agrarias familiares y las asociativas que reúnan, según los casos, los requisitos establecidos en los artículos 10 y 11 de esta Ley Foral, tendrán la consideración de explotaciones agrarias prioritarias, a efectos de su inscripción en el Registro y gozarán de los beneficios establecidos en esta Ley Foral.

Artículo 10. Explotaciones familiares o cuyos titulares sean personas físicas.

1. Para su calificación como explotaciones prioritarias, las explotaciones familiares o aquellas cuyos titulares sean personas físicas deberán reunir las siguientes condiciones:

- a) Que la explotación posibilite la ocupación, al menos, de una unidad de trabajo agrario.
- b) Que la renta unitaria de trabajo que se obtenga de la explotación agraria, esté comprendida entre el 35 y el 120 por 100 de la renta de referencia, sin perjuicio de lo establecido en la disposición transitoria primera de esta Ley Foral.
- c) Que el titular sea agricultor a título principal o profesional conforme a lo establecido en los apartados 5 y 6 del artículo 3 de esta Ley Foral.
- d) Poseer un nivel de capacitación agraria suficiente, para cuya determinación se conjugarán criterios de formación activa y experiencia profesional.
- e) Haber cumplido dieciocho años y no alcanzar los sesenta y cinco.
- f) Estar dado de alta en el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social por cuenta propia o en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, en función de su actividad agraria.
- g) Residir en Navarra o en comarcas limítrofes definidas por la legislación autonómica sobre organización territorial de las Comunidades Autónomas colindantes. Este requisito de residencia se entiende salvo caso de fuerza mayor o de necesidad apreciada por el Departamento de Agricultura, Ganadería y Alimentación.

2. En el supuesto de que la titularidad de la explotación, en caso de matrimonio, recaiga en ambos cónyuges, será suficiente para su catalogación como prioritaria que tanto la explotación como uno de ellos, reúna los requisitos indicados en este artículo.



- Dicha norma establece los siguientes beneficios según se trate de:
 - **Transmisión íntegra** de la explotación, en cuyo caso goza de:
 - Una **reducción del 90% de la base imponible si la transmisión se realiza a favor del titular de otra explotación que sea prioritaria** o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición. La transmisión ha de realizarse en escritura pública.

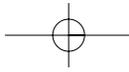
3. Aquellas explotaciones agrarias que pertenezcan a una comunidad hereditaria y sobre las que exista pacto de indivisión por un periodo mínimo de seis años, se considerarán, a estos efectos, como explotaciones prioritarias, siempre que esas explotaciones y, al menos, uno de los participantes de la comunidad, cumplan los requisitos reseñados en este artículo. El periodo de indivisión se contará a partir de su calificación como explotación prioritaria.

Artículo 11. Explotaciones agrarias asociativas.

1. Para su calificación como explotaciones prioritarias, las explotaciones agrarias asociativas deberán cumplir las siguientes condiciones:

- a) Reunir forma jurídica de sociedad cooperativa, sociedad agraria de transformación, o sociedad civil, laboral u otra mercantil. En todo caso, las sociedades civiles, laborales o mercantiles deberán tener por objeto exclusivo el ejercicio de la actividad agraria en la explotación de la que sean titulares.
 - b) Mantener la condición de que, si son anónimas, las acciones deben ser nominativas y, si existe capital social, más del 50 por 100 pertenecer a socios que sean agricultores profesionales o a título principal.
 - c) Que la explotación asociativa agraria posibilite la ocupación, al menos, de una unidad de trabajo agrario, y su renta unitaria de trabajo esté comprendida entre el 35 y el 120 por 100 de la renta de referencia.
 - d) Que, al menos, el 50 por 100 de los socios sean agricultores profesionales o agricultores a título principal, que cumplan el requisito señalado en la letra f) del apartado 1 del artículo anterior. En su defecto, al menos dos tercios de los socios que sean responsables de la gestión y administración, cumplan los requisitos exigidos al agricultor a título principal o al agricultor profesional en cuanto a dedicación de trabajo y procedencia de rentas, referidos a la explotación agraria asociativa, así como los requisitos exigidos a los titulares de explotaciones agrarias prioritarias familiares o a las personas físicas titulares de esas explotaciones, reseñados en el apartado 1 del artículo anterior, y que, a su vez, dos tercios como mínimo del volumen del trabajo desarrollado en esa explotación sea aportado por socios que cumplan los requisitos anteriormente reseñados.
2. También tendrá la consideración de explotación asociativa prioritaria aquella que se constituya agrupando, al menos, dos tercios partes de la superficie de la explotación bajo una sola linde, sin que la superficie aportada por un solo socio supere el 40 por 100 de la superficie total de la explotación. En estas explotaciones, al menos un socio debe ser agricultor a título principal cuyo trabajo esté destinado a dicha explotación y reunir los requisitos exigidos en el artículo 10 a los titulares de explotaciones familiares o a las personas físicas titulares de explotaciones agrarias.
3. Asimismo, tendrá la consideración de explotación agraria prioritaria aquella que tenga como cotitular a un agricultor joven que reúna personalmente los requisitos exigidos a los titulares de esas explotaciones.





- Una **reducción del 100%**, en caso de continuación de la explotación **por el cónyuge superviviente**¹², o cuando el adquirente sea un agricultor joven o un asalariado agrario.

El beneficio fiscal se mantiene aún cuando la vivienda enclavada en la explotación no se transmita, y obliga a que durante los cinco años siguientes, las fincas adquiridas no sean enajenadas, arrendadas o cedidas, en cuyo caso deberá devolverse la reducción practicada más los intereses de demora.

- **Transmisión para completar** una explotación **bajo una sola linde**.

- La transmisión para completar bajo una sola linde la superficie suficiente para constituir una explotación prioritaria esta **exenta** si en el contrato de transmisión se establece la **indivisibilidad** de la finca resultante durante **cinco años**.
- La reducción será del **50%** de la base del impuesto cuando la transmisión se realice para **completar en una sola linde** al menos **el 50% de la superficie necesaria** para constituir una explotación agraria prioritaria.

- **Transmisión parcial** de la explotación:

- La transmisión a favor de un titular de explotación agraria prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición, gozará de una **reducción del 75%** en la base imponible del impuesto.
- Esta reducción se **incrementará en un 10%** cuando el adquirente sea un **asalariado agrario**, y alcanzará la **exención completa** cuando lo sea un **agricultor joven**.

¹² En caso de fallecimiento de uno de los cónyuges, es superviviente el cónyuge que no ha fallecido.



- **Permutas de fincas rústicas:** Se establece la **exención** para las **permutas voluntarias** si al menos uno de los permutantes es titular de una **explotación agraria prioritaria** y la **permuta**, realizada en escritura pública, tenga alguna de las siguientes **finalidades**:

- Eliminar parcelas enclavadas.
- Suprimir servidumbres de paso.
- Reestructurar las explotaciones agrarias.
- Acercar las fincas permutadas a la finca en que esté situada la vivienda del titular de la explotación.

- **Transmisiones a favor de un agricultor joven o un asalariado agrario** para su primera explotación en una explotación prioritaria. Está exenta del Impuesto.

6.2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La regulación de la imposición sobre las **donaciones y herencias** viene regulada por el **Acuerdo de la Diputación Foral de 10 de abril de 1970**, que en lo que se refiere de interés para las explotaciones forestales, establece, junto a legislación complementaria, lo siguiente:

- **Exención** de las adquisiciones por **herencia o donación de los ascendientes, descendientes o cónyuge**.
- **Exención** para la constitución y transmisión de **superficies básicas agrícolas**.
- **Reducción** en la base del impuesto del **95%** cuando se trate de terrenos declarados como **espacios naturales protegidos** o propuestos como **lugares de Interés Comunitario** de la Red ecológica europea Natura 2000. Esta reducción también se aplicará a la extinción del usufructo que se hubiera reservado el transmitente si existiera dicha reserva.

